

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 432/2025 de 10 de abril de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 7834/2023****SUMARIO:****IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero.**

Militares españoles que prestan servicios en misiones de la Naciones Unidas. La pregunta de interés casación consiste en determinar si resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el art. 7 p) Ley IRPF, o, en su caso, la exención total prevista en la Sección 19 de la Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 21 de noviembre de 1947. La Sala se remite a la jurisprudencia sentada en la STS de 8 de abril de 2025, recurso n.º 4077/2023 en la que tras una interpretación lógica y sistemática de la norma puesta en relación con el contexto histórico y social del momento en el que ha de ser interpretada y la finalidad antielusión que persigue la prohibición de aplicar la exención de la letra p) del art. 7 Ley IRPF a los trabajos realizados en el territorio calificado como paraíso fiscal considerando que sí resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el art. 7.p) Ley IRPF, pese a que la República del Líbano se encontraba dentro de la relación contenida en el RD 116/2003 de países que tienen la consideración de paraíso fiscal, por no resultar opaca la tributación de dichos rendimientos del trabajo para la Administración Tributaria y no existir ningún riesgo de evasión fiscal.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 432/2025**

Fecha de sentencia: 10/04/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7834/2023

Fallo/Acuerdo: Sentencia Desestimatoria

Fecha de Votación y Fallo: 01/04/2025

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.ASTURIAS CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN Nota:

R. CASACION núm.: 7834/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Síguenos en...

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 432/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 10 de abril de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. **7834/2023**, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia pronunciada el 21 de julio de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso núm. 917/2022.

Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña María Dolores Criado Sánchez, en representación de don **Belarmino**.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO. Resolución recurrida en casación.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 21 de julio de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que estimó el recurso núm. 917/2022, en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas [«IRPF»].

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLO: Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Belarmino. frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias de 15 de julio de 2022 (P.33-00388-2022;33-00606-2022) por la que se desestimaron las reclamaciones interpuestas el 2 de diciembre de 2021 frente a la resolución de la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT en Asturias-Oviedo, desestimatoria de las solicitudes de rectificación por el IRPF 2017 y 2018. Y en consecuencia, se reconoce el derecho a la devolución por la AEAT de 6.724,60 € correspondiente a la rectificación de las autoliquidaciones de IRPF ejercicios 2017 y 2018.

Se imponen las costas a la administración en cuantía máxima de 400 euros».

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: los artículos 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«LIRPF»] y 6 de su Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo [«RIRPF»].

2. La Sala de instancia, por auto de 24 de octubre de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido tanto el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado -parte recurrente-, como la representación procesal de don Belarmino. parte recurrida-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 19 de septiembre de 2024, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Síguenos en...

"[...] Primero: determinar si resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF, o, en su caso, la exención total prevista en la Sección 19 de la Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 21 de noviembre de 1947.

Segundo: aclarar si las retribuciones abonadas por el Ministerio de Defensa en un cuenta corriente de un banco establecido en España a un militar español integrante de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) que operan bajo bandera de las Naciones Unidas, deben entenderse satisfechas por servicios prestados para las Naciones Unidas o, al contrario, se han prestado en un país que tenía la consideración de paraíso fiscal en el año 2020, y si esta circunstancia, atendido el carácter obligado del destino encomendado y la finalidad de la exención fiscal, es relevante a efectos de la exclusión de ésta.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación: los artículos 7 p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y 6 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

2. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 25 de octubre de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras relacionar los antecedentes del caso y reproducir el tenor de los preceptos citados como infringidos, alega, en relación con el primer requisito del apartado 1º de este artículo 7.p) LIRPF, relativo a la realización de un trabajo para una empresa o entidad no residente en España, que es claro que no se cumpliría pues, si bien se dice que se trata de una operación militar realizada en el marco de las Naciones Unidas, es evidente que tales trabajos no están realizados para esa Organización (a lo sumo, bajo su mandato, lo que no es lo mismo), sino para el ejército español que es el pagador de las retribuciones. En efecto, el recurrente, durante el periodo de tiempo en que estuvo de misión en el extranjero, vino recibiendo su salario con normalidad del ejército español en España, y dicho salario se recibió con las lógicas retenciones tributarias, pues estaba sujeto a tributación por el IRPF español.

No cabe entender que los trabajos desarrollados por el interesado para UNIFIL, órgano subsidiario de Naciones Unidas, sean desarrollados dentro de un territorio o país denominado "Naciones Unidas", sino, en todo caso, como hemos adelantado, bajo el mandato de dicha organización, pero dentro de un territorio físico que pertenece a algún país, como es en el caso que nos ocupa, la República del Líbano, país que está considerado por la legislación española como paraíso fiscal.

Tampoco se cumplen los requisitos contenidos en el apartado 2º de dicho artículo 7.p) pues, en primer término, no consta en absoluto que, respecto de dichos pagos, que se han hecho en España y no en el Líbano, se haya aplicado un impuesto de análoga naturaleza que el IRPF español y, en segundo término, Líbano, sin duda, lo que no se discute, se trata de un país considerado como paraíso fiscal.

Afirma que la citada exención está establecida respecto de pagos realizados por terceros -no por los pagadores habituales- por estancias en el extranjero y que, al ser abonados, estén sujetos a tributación en dicho Estado, lo que aquí, evidentemente, no consta que haya ocurrido.

En último término, sobre la posible aplicación del artículo VI, Sección 19 de la Convención de Privilegios e Inmunidades de los organismos especializados de 21 de noviembre de 1947 y, por extensión, del artículo V de la Convención sobre Prerrogativas e inmunidades de Naciones Unidas de 13 de febrero de 1946, a las que se refiere la primera cuestión de interés casacional, y tras reproducir los artículos de posible aplicación, señala que "[...] una interpretación literal y estricta, propia de una exención tributaria, del artículo VI b) de la Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados de 1947, que hay que poner en relación, obviamente, dada la llamada que hace el propio precepto, con el artículo V b) de la Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas de 1946, nos lleva a entender que, si bien los funcionarios de los Organismos especializados (aun admitiendo, lo que resulta harto dudoso, que los militares en misión internacional puedan entrar en esa categoría, que presupone una permanencia y estabilidad en el tiempo, no predicable de estos últimos) gozan en materia de impuestos sobre sueldos y emolumentos percibidos del Organismo especializado de iguales exenciones que las disfrutadas en iguales condiciones por los funcionarios de las Naciones

Unidas, estos, como señala textualmente el apartado V b) la Convención sobre Prerrogativas e Inmunities de las Naciones Unidas, " *estarán exentos de impuestos sobre los sueldos y emolumentos pagados por la Organización*", siendo así que, en el presente caso, lo que no es objeto de debate "los sueldos satisfechos al recurrente durante los ejercicios 2017 y 2018, cuando estuvo prestando servicios en la misión militar española denominada Libre Hidalgo como miembro de UNIFIL (*Unites Nations Interim Force In Lebanon*) bajo bandera de la ONU, en el Líbano, no fueron pagados por la Organización (bien las propias Naciones Unidas o el Organismo especializado dependiente de la misma, UNIFIL), sino por el Estado español - Ministerio de Defensa-, lo que, impide de todo punto, el reconocimiento de la exención, sin que a ello sea óbice el hecho cierto de que el militar operara bajo bandera de Naciones Unidas o se tratara de servicios prestados para dicha Organización, todo ello, a mayor abundamiento, del hecho cierto de la consideración del país en que se prestaba esos servicios, Líbano, como paraíso fiscal".

Deduca la siguiente pretensión y pronunciamiento:

"[...] se solicita la estimación del recurso con consiguiente anulación de la sentencia estimatoria de la Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Segunda del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 21 de julio de 2023, dictada en el recurso 917/2022, interpuesto por D. Belarmino. contra resolución del TEAR de Asturias de 15 de julio de 2022, por ser contraria a derecho y que, interpretando correctamente los preceptos identificados en el auto de admisión y demás que considere aplicables, siente como doctrina que:

- No resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF ni tampoco la exención total prevista en la Sección 19 de la Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 21 de noviembre de 1947, al no ser satisfechos estos últimos por la Organización sino por el Ministerio de Defensa español y sin que, a estos efectos, influya el posible carácter obligatorio del servicio en un territorio, el Líbano, que tiene la consideración de paraíso fiscal o el hecho de actuar bajo el mandato de Naciones Unidas.

La estimación del recurso ha de llevar a esa Sala a la desestimación del recurso del obligado contra la resolución del TEARA impugnada y a la confirmación, por tanto, del acuerdo recurrido".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

La procuradora doña María Dolores Criado Sánchez, en la representación ya acreditada de don Belarmino., emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición registrado el 11 de diciembre de 2024, en el que alega que no se considera infringida por el fallo objeto de recurso ninguna norma ni jurisprudencia.

Aduce que es pacífico que, desde la STS de 24 de mayo de 2019, la exención del art. 7.p LIRPF se admite para los rendimientos percibidos por funcionarios públicos o personal laboral destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que los trabajos se realicen materialmente fuera del territorio nacional y benefician al organismo internacional, con independencia de que benefician también al empleador del trabajador o/y a otra u otras entidades.

Considera que cuando un funcionario público es destinado de forma temporal al extranjero en comisión de servicios y sigue prestando sus servicios para el Estado, se tiene en cuenta como si el organismo supranacional (ONU, OTAN, UE, etc.) que se "beneficia" de esos servicios fuere una entidad extranjera, y en virtud de ello se permite aplicar la exención prevista en el 7.p de la LIRPF, por lo que " *ningún sentido tiene el argumento esgrimido por la recurrente de quien sea el pagador de los rendimientos de trabajo cuya exención se pretende*".

Reitera los términos de la sentencia recurrida y cita el pronunciamiento reciente del TEAR de Canarias (REA 35/01852/2023).

Sostiene que lo que plantea en el presente recurso la parte recurrente ignora el pronunciamiento de esta Sala que, ya en fecha 24 de mayo de 2019, se pronunció admitiendo la exención del art. 7.p LIRPF a los rendimientos percibidos por funcionarios públicos o personal laboral destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que los trabajos se realicen materialmente fuera del territorio nacional y benefician al organismo internacional, con independencia de que benefician también al empleador del trabajador o/y a otra u otras entidades. La referida norma fija las condiciones por las que las rentas de trabajo (provenzan de donde provengan, sea quien sea su pagador) obtenidas en misiones en el extranjero están exentas de tributación, pero en ningún caso fija como condición que no sea el Ministerio de Defensa Español quien abone esas retribuciones,

cuestión en torno a la que gira la casación de doctrina interesada por la Abogacía del Estado en el presente recurso, y que entiende debe ser desestimada.

Afirma que, en su opinión, "[...] resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF. Al menos a todos aquellos casos anteriores a la Resolución del TEAC de 19 de julio de 2024 (reclamación NUM000)".

Alega que la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo si bien no se ha pronunciado sobre cómo opera esta exención en los militares en el extranjero, sí que ha sentado los criterios interpretativos generales sobre esta exención.

Concluye que "[n]o cabe, pues, a nuestro juicio, a la vista de lo que tiene dicho con carácter general el Alto Tribunal al que nos dirigimos, negar esta exención a quienes están en el extranjero como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL). La del artículo 7p es una exención cuya literalidad y espíritu les es, en nuestra opinión, totalmente aplicable, máxime tratándose de militares en el extranjero, que se han desplazado en misiones humanitarias o de paz en favor de la comunidad internacional".

Termina suplicando a la Sala que confirme íntegramente la resolución impugnada.

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 12 de diciembre de 2024, se acordó que el recurso quedase concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiera, sin que hubiera lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 6 de marzo de 2025 se designó ponente a la Excm. Sra. Dª Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 1 de abril de 2025, fecha en que se deliberó y votó con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF, o, en su caso, la exención total prevista en la Sección 19 de la Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 21 de noviembre de 1947.

Asimismo, aclarar si las retribuciones abonadas por el Ministerio de Defensa en una cuenta corriente de un banco establecido en España a un militar español integrante de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) que operan bajo bandera de las Naciones Unidas, deben entenderse satisfechas por servicios prestados para las Naciones Unidas o, al contrario, se han prestado en un país que tenía la consideración de paraíso fiscal en el año 2020, y si esta circunstancia, atendido el carácter obligado del destino encomendado y la finalidad de la exención fiscal, es relevante a efectos de la exclusión de ésta.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. D. Belarmino. estuvo prestando sus servicios en la misión militar española denominada Libre Hidalgo como miembro de UNIFIL (*Unites Nations Interim Force In Lebanon*) bajo bandera de la ONU desde el 12 de noviembre de 2017 al 22 de mayo de 2018, presentando oportunamente las autoliquidaciones por IRPF, ejercicios 2017 y 2018, en las que incluyó, entre los rendimientos de trabajo, los ingresos obtenidos durante el tiempo que estuvo en la misión militar.

2.2. El obligado tributario solicitó la rectificación de las autoliquidaciones por IRPF de esos ejercicios 2017 y 2018, reclamando que se aplicara por la AEAT la exención contemplada en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, del IRPF, relativa a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

2.3. El 9 de noviembre de 2021, la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT en Asturias dictó acuerdo desestimatorio de esa solicitud por entender que no se cumplía uno de los requisitos establecidos en dicho precepto, cual es el que el territorio en el que se realizaron

los trabajos no esté calificado reglamentariamente (Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, BOE de 13 de julio) como paraíso fiscal.

2.4. Interpuesta reclamación económico-administrativa, se dictó resolución en fecha 15 de julio de 2022 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias desestimando la reclamación.

La citada resolución concluye que "[...] la consideración de la República del Líbano como paraíso fiscal, excluye los rendimientos de trabajo percibidos en el mismo por contribuyentes sujetos al IRPF de la exención prevista en el artículo 7.p)", sin que sea necesario valorar el resto de los requisitos. Rechaza que se valore el territorio en el que tenga la sede el organismo internacional (ONU), pues la normativa reguladora se refiere al " *territorio en el que se prestan los servicios*".

2.5. Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, Sección Segunda, se dictó sentencia en fecha 21 de julio de 2023, rec. 917/2022, estimatoria del recurso interpuesto al entender que el trabajo desempeñado se ha efectuado en Naciones Unidas al margen de la efectiva localización en el territorio del Líbano.

La sentencia, tras hacer mención a la doctrina contenida en las sentencias (2) del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2019 [casación 3772/2017 (ES:TS:2019:1128) y 3774/2017 (ES:TS:2019:1056)], relativas a la exención en el IRPF por los rendimientos percibidos por funcionarios o personal laboral destinados en un organismo internacional del que España forma parte, declara que «[...] es aceptable y razonado el criterio vertido por la demanda y acogido por el informe emitido al respecto por la Jefatura de Asuntos Económicos de la Fuerza Logística Operativa (folio 78 expte.) que precisa que el trabajo desempeñado en el marco de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) se ha realizado a estos efectos en Naciones Unidas, al margen de su efectiva localización en territorio del Líbano, por lo que huelga la referencia a paraísos fiscales.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, en que no se discute la situación de militar en comisión de servicio en nombre de España y por cuenta de la ONU, es lógico que se imponga la finalidad de la exención, debiendo tenerse en cuenta que estamos ante servicios prestados por cuenta del Estado, en el marco de su relación de servicios con el mismo como militar, y los ingresos perfectamente controlados, lo que disipa toda sospecha de fraude o servirse del Estado de acogida temporal como paraíso fiscal».

La citada sentencia constituye el objeto de este recurso de casación.

SEGUNDO. Marco normativo.

1. Conforme al auto de admisión, será preciso interpretar el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, que dispone:

«Estarán exentas las siguientes rentas:

(...)

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención».

2. En igual sentido se pronuncia el artículo 6 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, que bajo la rúbrica de *"Exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero"*, señala:

«1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.»

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala. Remisión a la doctrina jurisprudencial fijada en la sentencia núm. 419/2025, de 8 de abril de 2025 (rec. cas. 4077/2023).

1. Ya se ha expuesto que la cuestión con interés casacional que plantea el recurso se contrae a determinar si resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF, o, en su caso, la exención total prevista en la Sección 19 de la Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 21 de noviembre de 1947.

Se centra, pues, en determinar la tributación en España por el concepto de IRPF de los emolumentos percibidos por los militares españoles que prestan servicios en misiones de la Naciones Unidas.

2. El auto de admisión justifica el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en que la tributación en España por el concepto de IRPF de los emolumentos percibidos por los militares españoles que prestan servicios en misiones de la Naciones Unidas es una cuestión sobre la que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo y, además, afecta a un gran número de situaciones, lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

Además, añade que la sentencia recurrida fija una interpretación de la exención del artículo 7.p) LIRPF distinta a la contenida en las sentencias de 22 de febrero y 3 de mayo de 2023, dictadas por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que desestimó, correlativamente, los recursos n.º 180/2022 y 780/2022, planteados en esos casos por los contribuyentes y que dan lugar a los recursos de casación 4077/2023 y 6902/2023. En efecto, la misma cuestión jurídica está siendo resuelta de forma contradictoria por los distintos tribunales, toda vez que mediante autos de 6 de

marzo de 2024 (rec. cas. 4077/2023 y 6902/2023) se admitieron dos recursos de casación sustancialmente iguales al presente, preparados por los contribuyentes contra dos sentencias de la Sala de este orden jurisdiccional de Málaga, que desestimó en aquella ocasión la pretensión de los obligados tributarios, a diferencia del actual recurso de casación en el que, como ya hemos referido, el Abogado del Estado interpone recurso de casación frente a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 21 de julio de 2023, que estima la pretensión del obligado tributario.

3. Nuevamente se le plantea a la Sala la interpretación de la exención del artículo 7.p) LIRPF, esta vez a efectos de la tributación en España por el concepto de IRPF de los emolumentos percibidos por los militares españoles que prestan servicios en misiones de la Naciones Unidas. En efecto, si bien la jurisprudencia de esta Sala no se ha pronunciado sobre cómo opera esta exención en los militares en el extranjero, sí que ha establecido los criterios interpretativos generales sobre esta exención.

Tal como se ha dicho en la sentencia de esta Sala núm. 1642/2022, de 13 de diciembre de 2022 (rec. casación 707/2021), a efectos de analizar la cuestión que nos ocupa, resulta conveniente hacer una referencia a los criterios que ha establecido hasta el momento el Tribunal Supremo en los supuestos en que ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta exención.

En primer lugar, ha declarado que el incentivo fiscal pretende la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero.

Añadiendo que el incentivo no está pensado en beneficio de las empresas sino de los trabajadores, de ahí que ni siquiera excluya de su ámbito de aplicación, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 16.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), aquellos casos en que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios (STS de 20 de octubre de 2016 - rec. 4786/2011-).

En segundo lugar, ha precisado que el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 declara exentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los rendimientos de trabajo por servicios efectivamente realizados en el extranjero, si concurren los dos siguientes requisitos:

(i) que dichos servicios o trabajos se realicen para empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero y (ii) que en el territorio en el que se prestasen se aplicara un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al que entre nosotros grava la renta de las personas físicas, siempre que no se tratase de un territorio o país considerado como paraíso fiscal.

La exención se aplica a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con un límite máximo anual de 60.100 euros.

En tercer lugar, ha especificado que dicho precepto no exige la existencia de dos compañías, la empleadora residente y la extranjera a cuyo favor se realizan los servicios: "los jueces de la instancia se equivocan en cuanto interpretan que el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 exige "dos compañías distintas: la empleadora, residente, y la extranjera a cuyo favor se realiza una prestación de servicios".

Afirmando que lo que demanda el precepto es que se trate de una persona física residente fiscalmente en el territorio español -para lo que será bastante con que tenga aquí el centro vital de sus intereses- que trabaje por cuenta ajena en una empresa o entidad no residente o en un establecimiento permanente situado en el extranjero (STS de 20 de octubre de 2016 -rec. 4786/2011-, antes citada).

En cuarto lugar, y en cuanto al destinatario de los servicios, ha declarado que resulta manifiesto que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo. Pero no reclama que dichos destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos. Concretamente, no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo (STS de 24 de mayo de 2019 - rec. 3766/2017-, que recoge el criterio de la de 28 de marzo de 2019 -rec. 3774/2017- y posteriores).

Así, ha remarcado que el artículo 7, letra p), LIRPF, únicamente exige que el perceptor de los rendimientos del trabajo, sea este funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue), realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Por último, ha señalado que el artículo 7, letra p), LIRPF, tampoco contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una determinada duración o permanencia en los

desplazamientos. En particular, no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación. Y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones, por lo que, en principio, no se pueden descartar los traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional, lo que no resulta incompatible con la finalidad de la exención (la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero). (STS de 24 de mayo de 2019 - rec. 3766/2017-).

Así, en SSTs de 24 de marzo de 2019 (rec. 3766/2017), 28 de marzo de 2019 (rec. 3774/2017), 28 de marzo de 2019 (rec. 3772/2017) y 9 de abril de 2019 (rec. 3765/2017) se aplicó la exención a los servicios prestados como empleado del Banco de España al Banco Central Europeo.

Mediante SSTs de 20 de junio de 2022 (rec. 3468/2020) y 13 de diciembre de 2022 (rec. 707/2021), se aplicó la exención a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los Consejos de Administración.

Y en STS de 22 de marzo de 2021 (rec. 5596/2019), se denegó la aplicación de la exención a los rendimientos de la dirección y control propios de la participación en los Consejos de Administración de una filial en el extranjero. A su vez, en STS de 9 de marzo de 2023, rec. 8087/2020, se resolvió no aplicar la exención del 7.p) en relación con las asignaciones abonadas por el Parlamento Europeo a los eurodiputados.

4. Esta Sala y Sección, interpretando la exención que nos ocupa desde los parámetros expuestos, ha concluido su aplicación al caso en la reciente sentencia núm. 419/2025, de 8 de abril, dictada en el recurso de casación 4077/2023, deliberado en la misma fecha, en el que se planteó la misma cuestión de interés casacional objetivo, si bien en un recurso de casación interpuesto por el contribuyente contra la sentencia dictada por la Sala de este orden jurisdiccional de Málaga.

Dada esa sustancial igualdad entre ambos recursos, la seguridad jurídica aconseja, incluso impone, la remisión *in toto* a lo allí declarado, con la natural sustitución de nombres de cada asunto.

Se ha dicho en la STS de 8 de abril de 2025, cit.:

«[...] **TERCERO.- Internacionalización de la presencia de las Fuerzas Armadas de España en organismos internacionales y desplazamientos al extranjero.**

Desde 1989, las Fuerzas Armadas de España participan en misiones en el exterior. Estas misiones internacionales de las Fuerzas Armadas atienden a tres grandes objetivos estratégicos: proporcionar estabilidad y seguridad; lucha contra el terrorismo; y disuasión y defensa del territorio aliado. Por otro lado, la mayoría se desarrollan en el ámbito multilateral lideradas de Naciones Unidas, Unión Europea o Alianza Atlántica-; mientras que otras son consecuencia de acuerdo bilaterales dentro de la denominada Diplomacia de la Defensa.

Dentro del marco de las misiones de naciones unidas podemos citar la Fuerza Provisional Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL), Operación Libre Hidalgo (denominación española).

Originalmente, la Fuerza Provisional Naciones Unidas en el Líbano (FPNUL) fue creada por la Resolución 425 (1978) del Consejo de Seguridad de 19 de marzo de 1978 para confirmar la retirada israelí del Líbano, restablecer la paz y la seguridad internacionales y ayudar al Gobierno del Líbano a restaurar su autoridad efectiva en la zona.

Por la Resolución S-8/2, aprobada por la Asamblea General el 21 de abril de 1978, relativa a la Financiación de la Fuerza Provisional de las Naciones Unidas en el Líbano se acordó el prorrateo del coste de la operación en distinta proporción entre los Estados miembros y una deducción de los montos resultantes del prorrateo entre los citados Estados Miembros.

El mandato de UNIFIL tuvo que ser ajustado dos veces, debido a los acontecimientos de 1982 y 2000.

Tras la crisis de julio y agosto de 2006, el Consejo de Seguridad mediante la Resolución 1701 (2006) de 1 de agosto de 2006, reforzó la Fuerza y decidió que, además del mandato original, entre otras cosas, supervisaría la cesación de las hostilidades; acompañaría y apoyaría a las fuerzas armadas libanesas en su despliegue en todo el sur del Líbano; y ampliaría su asistencia para ayudar a garantizar el acceso humanitario a las poblaciones civiles y el regreso voluntario y en condiciones de seguridad de las personas desplazadas.

Las Fuerzas Armadas españolas fueron desplegadas en El Líbano en septiembre de 2006 previa autorización del Congreso de los Diputados.

Según consta en el Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados del jueves 7 de septiembre de 2006, en el debate parlamentario llevado al efecto el Ministro de Defensa informó a los Diputados que «el primer ministro libanés llamó personalmente a nuestro presidente del

Gobierno para solicitarle la participación de España en la fuerza multinacional y para agradecer nuestra disposición».

Desde entonces el grueso del contingente en la operación Libre Hidalgo se encuentra en la base Miguel de Cervantes, cerca de la localidad de Marjayún donde está el Cuartel General del Sector Este, liderado por España. También hay personal español en el Cuartel General de la misión en Naqoura.

Los militares españoles realizan patrullas a pie y en vehículo, para vigilar permanentemente la línea de separación entre El Líbano e Israel. También establecen observatorios y realizan otras actividades en colaboración con las Fuerzas Armadas Libanesas (LAF, por sus siglas en inglés), dirigidas a garantizar el cumplimiento de la Resolución 1701 (2006) de Naciones Unidas y evitar situaciones que puedan conducir a una escalada de tensión entre las partes.

La Brigada Multinacional Este que lidera España, mandada por un general español, está compuesta por unos 3500 efectivos de 9 nacionalidades diferentes. España contribuye con alrededor de 650 militares a la misión de la FPNUL. España tiene diversos puestos asignados a Oficiales y Suboficiales del Ejército de Tierra en el Cuartel General de la Fuerza de Naqoura.

La financiación de la misión se ha mantenido en los mismos términos en sus resoluciones posteriores, la más reciente de las cuales son la Resolución 69/302, de 25 de junio de 2015, la Resolución 70/280, de 17 de junio de 2016, la Resolución 71/307 de 30 de junio de 2017, la Resolución 72/299 de 5 de julio de 2018, la Resolución 73/322 de 3 de julio de 2019, la Resolución 74/292 de 30 de junio de 2020, la Resolución 75/250 A, de 31 de diciembre de 2020, la Resolución 75/250 de 30 de junio de 2021 en las que se sigue un sistema de prorrateo del coste de la misión entre los Estados miembros y una deducción de los montos resultantes del prorrateo entre los citados Estados Miembros.

La Resolución 75/250 aprobada por la Asamblea General el 30 de junio de 2021 expresamente muestra en el punto 6 la «preocupación por la situación financiera con respecto a las actividades de mantenimiento de la paz, en particular en lo que se refiere al reembolso a los países que aportan contingentes y soportan una carga adicional debido al atraso de algunos Estados Miembros en el pago de sus cuotas».

El 28 de agosto de 2024, el Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas aprobó la resolución 2749, que prorroga el mandato de la FPNUL hasta el 31 de agosto de 2025.

[...]

QUINTO.- Evolución de la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF .

En primer lugar, deberemos abordar siguiendo el orden propuesto por el auto de admisión la regulación de la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF para poder proceder a su interpretación.

Esta exención fue creada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias que en su Exposición de Motivos recogía que ante la existencia de un mercado único, «el impuesto ha de ser un instrumento eficaz para la creación de empleo, de fomento del ahorro y, en suma, del crecimiento económico que exige el cumplimiento del Pacto de Estabilidad y Empleo y la Unión Económica y Monetaria Europea» y, a tal fin, procedía a «mejorar el tratamiento fiscal de las rentas del trabajo».

Así, la exención estaba encaminada a internacionalizar el capital humano con residencia fiscal en España, reduciendo la presión fiscal de aquellos que se desplazaban al extranjero temporalmente sin perder su residencia en España tal y como ha declarado el Tribunal Supremo en su STS de 20 de octubre de 2016 [recurso de casación núm. 4786/2011 (ECLI:ES:TS:2016:4537)] favoreciendo, en consecuencia, la internacionalización de las empresas en territorio español mejorando su competitividad [STS de 9 de marzo de 2023, recurso de casación núm.

8087/2020 (ECLI:ES:TS:2023:955)].

Posteriormente, los artículos 20 del Real Decreto Ley 3/2000, de 23 de junio, y 32 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, dentro de las medidas de apoyo a la internacionalización de las empresas, redactaron el artículo 7.p) de la Ley en los términos siguientes:

«Artículo 7. Rentas exentas

Estarán exentas las siguientes rentas: [...]

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1º Que dichos trabajos se realicen para una empresa no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

2º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal».

La Exposición de Motivos de la Ley 6/2000 expresamente indicaba que las medidas en ella adoptadas dentro del Título IV, en el que se ubica el artículo 32, además de apoyar las iniciativas de internacionalización de las empresas españolas procuraban también «facilitar la movilidad de los trabajadores españoles en el extranjero y [de] simplificar las obligaciones fiscales de los contribuyentes residentes y no residentes en territorio español».

Posteriormente se dictó el Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, en materia de exenciones, que dio nueva redacción al artículo 5 del Reglamento del Impuesto para adaptarlo al nuevo texto de la Ley.

El Real Decreto introdujo la novedad en el requisito primero de aludir a trabajos realizados para «empresas o entidades no residentes».

Esta mención, más genérica, que hace la redacción del Reglamento a las «entidades» se trasladó también al artículo 7.p) de la Ley 40/1998 por la Ley 24/2001.

Finalmente, la actual Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas «[LIRPF]», recogió la exención en su artículo 7.p), en los términos más arriba transcritos.

El diseño que hizo el Legislador de la exención parecía que estaba pensando que únicamente percibían rendimientos del trabajo los empleados del sector privado, y, que sólo la internacionalización de las empresas mejoraba la competitividad de España, olvidando a los funcionarios del Estado que también perciben rendimientos del trabajo y la creciente presencia activa y significativa del Estado español en distintas instituciones y organismo internacionales fuera de nuestro territorio lo que también revierte en la mayor competitividad y liderazgo de nuestro país a nivel internacional.

Sin embargo, este Tribunal Supremo realizó una interpretación del precepto acorde con derecho fundamental a la igualdad y aceptó su aplicación a empleados públicos en cuatro Sentencias, dos de fecha 28 de marzo de 2019, [recursos de casación núm. 3772/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1128) y núm. 3774/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1056)], otra de 9 de abril de 2019 [recursos de casación núm. 3765/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1262)], y, la última de 24 de mayo de 2019 [recursos de casación núm. 3766/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1838)], sentencias relativas empleados del Banco de España que realizaban trabajos para el Banco Central Europeo.

SEXTO.- Aplicación de la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados en el Líbano como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL).

Para interpretar el artículo 7, letra p) LIRPF, -que es una norma tributaria- debemos acudir según lo dispuesto en el artículo 12 LGT al artículo 3.1º del Código Civil que señala que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos ... atendiendo al espíritu y finalidad de aquéllas» de donde se infiere que la interpretación de cualquier precepto -aquí el artículo 7, letra p) LIRPF- contenido dentro de nuestro amplio y complejo ordenamiento jurídico no puede efectuarse aisladamente sino que, por contra, ha de indagarse su correcta hermenéutica de forma sistemática, poniéndola en conjunción con el resto de previsiones integradas en el ordenamiento jurídico español. Además, el principio de no contradicción se erige en uno de los principales principios de la lógica y, por lo tanto, de la lógica jurídica, dirigiendo la labor interpretativa hacia resultados apartados de cualquier resultado que conduzca a una interpretación ilógica o absurda. Por último, deberemos desentrañar cuál es la finalidad de la norma, qué es lo que pretende la norma.

En los Fundamentos de Derecho precedentes hemos expuesto ampliamente el contexto en el que debe ser interpretada la norma, los antecedentes históricos y legislativos para poder proceder a la correcta exégesis de la norma en cuestión.

Sobre los criterios de interpretación de la letra p) del artículo 7 LIRPF se ha pronunciado el Tribunal Supremo en las cuatro sentencias ya citadas, dos de fecha 28 de marzo de 2019, [recursos de casación núm. 3772/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1128) y núm. 3774/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1056)], otra de 9 de abril de 2019 [recursos de casación núm. 3765/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1262)], y, la última de 24 de mayo de 2019 [recursos de casación núm. 3766/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1838)].

Dichas sentencias han declarado que «La interpretación restrictiva o, más precisamente, estricta, que, en principio, debe hacerse de las normas que establecen beneficios o incentivos fiscales, no puede dar un resultado contrario a la lógica, a la letra de la ley o, en general, a los criterios hermenéuticos recogidos en los apartados 1 y 2 del artículo 12 LGT. En particular, es claro que no cabe exigir para el disfrute de la exención que examinamos requisitos que no prevé el precepto que la establece».

De la interpretación que ha hecho nuestra jurisprudencia de la exención de la letra p) del artículo 7 de la LIRPF podemos extraer como requisitos para su aplicación los siguientes:

(i) Es necesario que se trate de rendimientos por trabajos

«efectivamente realizados en el extranjero», lo que implica obligatoriamente el desplazamiento efectivo del empleado, trabajador, funcionario público o personal laboral fuera del territorio español. A estos efectos es irrelevante que se trate de un desplazamiento puntual o periódico o que exija una permanencia más continuada del trabajador en el extranjero.

Dicho requisito se cumple y no es cuestionado por la Administración.

(ii) El trabajador, empleado, funcionario público o personal laboral puede estar contratado por una entidad residente o tener una relación funcional o laboral con el Estado y prestar sus servicios a una sociedad extranjera u organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, o, bien puede ser directamente contratado por la entidad no residente u organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte para la prestación del servicio. En el lugar en el que el trabajador presta el servicio se debe aplicar un Impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y no puede tratarse de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. No exige la norma que la renta en cuestión tribute efectivamente en dicho país, sino que sea susceptible de ello. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Este fue el único requisito que cuestionó la Administración Tributaria y la sentencia de instancia para denegar la exención fiscal al recurrente.

(iii) La exención de la letra p) del artículo 7 LIRPF es incompatible con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) del Reglamento del Impuesto, la denominada prima de expatriación, pero es compatible con el régimen general de dietas por desplazamiento fuera de España reguladas en el citado artículo 9.

(iv) Exige el precepto que los servicios retribuidos se presten «para» una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente en el extranjero, habiendo incluido el Tribunal Supremo los organismos internacionales situados en el extranjero y de los que España forme parte.

Tampoco se discutió por la Administración que la difícil y peligrosa misión asumida por los militares españoles participantes en la misión de las Naciones Unidas que consiste en realizar patrullas a pie y en vehículo, para vigilar permanentemente la línea de separación entre el Líbano e Israel con el propósito de restablecer la paz y la seguridad internacionales y ayudar al Gobierno del Líbano a restaurar su autoridad efectiva en la zona ha beneficiado a toda la Comunidad Internacional.

(v) Se establece un límite máximo de 60.100 euros anuales.

Por tanto, deberemos analizar el único requisito que la sentencia consideró que no se cumplía relativo a que «[...] en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información».

Para poder proceder a la recta hermenéutica de dicho requisito debemos enmarcar la exigencia legal dentro del contexto histórico y social en el que los militares españoles estaban prestando sus servicios en el Líbano, país catalogado como "paraíso fiscal", para así poder indagar su correcta interpretación. Además, esta exigencia de no trabajar en un "paraíso fiscal" hay que interpretarla de forma sistemática poniéndola en conjunción con el resto de las previsiones integradas en el ordenamiento jurídico español, y, fundamentalmente, atendiendo al espíritu y finalidad de la norma que se enmarca dentro de las medidas para la prevención del fraude fiscal. Así debemos tener presente que desde 1989 hasta finales de 2005, el envío de Fuerzas Armadas españolas a misiones internacionales, dentro de una amplia tipología, llamada misiones de paz, se hizo sin un marco legal que regulase ese tipo de actividad. La Ley Orgánica 5/2005, de 17 de noviembre, de la Defensa Nacional, vino a cubrir ese vacío legal, estableciendo, en su Título III,

una serie de requisitos previos para el despliegue de efectivos españoles en misiones fuera del territorio nacional, entre otros requisitos es preciso la autorización del Congreso de los Diputados (artículo 17 Ley Orgánica 5/2005).

Además, para que las Fuerzas Armadas puedan realizar misiones en el exterior que no estén directamente relacionadas con la defensa de España o del interés nacional deben estar autorizadas en Resoluciones del Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas (artículo 19 Ley Orgánica 5/2005).

D. ... miembro de las Fuerza Armadas Españolas fue destinado por el Ministerio de Defensa al Líbano para prestar servicios en la misión militar española denominada Libre Hidalgo como miembro de UNIFIL, en una misión previamente autorizada por el Congreso de los Diputados. El primer ministro libanés había llamado personalmente al entonces presidente del Gobierno español para solicitar la participación de España en la fuerza multinacional. Su salario fue abonado por el Gobierno español, en una cuenta corriente de un banco domiciliado en España. A estos efectos es irrelevante considerar que el salario se abonaba por el Gobierno español o por la ONU, a través de un sistema de financiación indirecto, en el que España tiene que aportar para financiar el coste de la operación la parte establecida en el prorrateo y luego se hace una deducción de los montos resultantes del prorrateo en función de los contingentes aportados.

Cuando el Gobierno español envió a D. ... al Líbano, -previa autorización del Congreso de los Diputados y tras una petición del primer ministro libanés al entonces presidente del Gobierno español- lo hizo en su condición de Estado miembro de las Naciones Unidas y bajo el paraguas del Acuerdo entre las Naciones Unidas y el Gobierno del Líbano en relación con el status de la Fuerzas Provisionales de Naciones Unidas en el Líbano, firmado en Beirut el 15 diciembre 1995. En el punto VI. 29 de dicho Acuerdo se establece que los miembros de UNIFIL estarán exentos de tributación sobre la paga y emolumentos recibidos de Naciones Unidas o de un Estado participante y de cualquier ingreso recibido desde fuera del Líbano. También estarán exentos de cualesquiera otros impuestos directos, salvo tasas municipales por servicios prestados, y de cualesquiera honorarios de registro y embargos.

Fue la disposición final segunda de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre la que definió qué debía entenderse por "paraíso fiscal", "nula tributación" y "efectivo intercambio de información tributaria" al modificar la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Por otra parte, lo que caracteriza a los paraísos fiscales es la opacidad, que no exista un efectivo intercambio de información tributaria.

La disposición final segunda de la Ley 26/2014 considera que existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación: a) un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición; b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o c) el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

Si bien es cierto que el Reino de España no había firmado con la Republica del Líbano un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, sí existía el Acuerdo entre las Naciones Unidas de la que España es parte y el Gobierno del Líbano en relación con el *status* de la Fuerzas Provisionales de Naciones Unidas en el Líbano, que suministraba toda la información necesaria al Gobierno de España que era quien, por otra parte, había destinado al militar español a dicho país.

La pregunta que debemos hacernos es si la tributación de las rentas pagadas por el Gobierno español a un militar español que está destinado en el Líbano previa autorización del Congreso de los Diputados tras una petición del primer ministro libanés al entonces presidente del Gobierno español resulta opaca a la Administración Tributaria española, si tiene alguna posibilidad el militar español de evadir sus impuestos, y la respuesta es que la tributación de esas rentas resulta totalmente transparente para el fisco español y que no existe ninguna posibilidad de evasión fiscal.

Por todo lo expuesto, debemos concluir -tras una interpretación lógica y sistemática de la norma puesta en relación con el contexto histórico y social del momento en el que ha de ser interpretada y la finalidad antielusión que persigue la prohibición de aplicar la exención de la letra p) del artículo 7 LIRPF a los trabajos realizados en el territorio calificado como paraíso fiscal- considerando que sí resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones

Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF, pese a que la República del Líbano se encontraba dentro de la relación contenida en el RD 116/2003 de países que tienen la consideración de paraíso fiscal, por no resultar opaca la tributación de dichos rendimientos del trabajo para la Administración Tributaria y no existir ningún riesgo de evasión fiscal.

A la vista de que este criterio interpretativo determina la estimación total del recurso contencioso-administrativo promovido en la instancia por el recurrente no se estima necesario pronunciarse sobre si a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) les resulta también aplicable la exención total prevista en la Sección 18 del artículo V de la Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas hecha en Nueva York el 13 de febrero de 1946, en relación con el apartado IV, 27 y 29 del Acuerdo entre las Naciones Unidas y el Gobierno del Líbano en relación con el status de la Fuerzas Provisionales de Naciones Unidas en el Líbano, firmado en Beirut el 15 diciembre 1995».

Finalmente se estableció la siguiente doctrina jurisprudencial:

«Sí resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF, pese a que la República del Líbano se encontraba dentro de la relación contenida en el RD 116/2003 de países que tienen la consideración de paraíso fiscal, por no resultar opaca la tributación de dichos rendimientos del trabajo para la Administración Tributaria y no existir ningún riesgo de evasión fiscal».

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 8 de abril de 2025 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

CUARTO.Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente le corresponde, ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico séptimo de la sentencia núm. 419/2025 , de 8 de abril, pronunciada en el recurso de casación núm. 4077/2023 .

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, contra la sentencia pronunciada el 21 de julio de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso núm. 917/2022.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).